Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 34384 du rôle
Inscrit le 16 avril 2014

Audience publique du 16 juin 2014

Recours formé par
Monsieur ....., …. (FR)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34384 du rôle et déposée le 16 avril 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Frédéric Noël, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., né le …., avocat, demeurant à …., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du 14 mars 2014 du directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 16 mai 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie à l'audience publique du 2 juin 2014.

Par courrier du 14 mars 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à l'établissement de crédit ....., ci-après dénommé « .....», de lui fournir des renseignements pour le 21 avril 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 6 mars 2014 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 et la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ». La demande est libellée en ces termes :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 6 mars 2014 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 et de la Directive du Conseil 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 21 avril 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande

- .....
Date de naissance : ……
Adresse connue : .....

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires concernant les comptes que détiendrait Monsieur ..... et qu'il n'aurait pas déclarés en France.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents

- *Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur les comptes bancaires n° .....(dossier client ....), n° ..... en EUR (dossier client ....) et n° .... en USD (dossier client ....) auprès de votre établissement ;*
- *Veuillez indiquer le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert les comptes bancaires même si la date d'ouverture ne tombe pas dans la période visée;*
- *Veuillez préciser les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période visée ;*
- *Veuillez préciser le montant des intérêts payés pour ces comptes pour la période visée ;*
- *Veuillez indiquer le montant des impôts payé sur les intérêts durant cette période ;*
- *Veuillez fournir les relevés bancaires pour la période visée ;*
- *Veuillez indiquer si Monsieur ..... dispose directement ou indirectement (via structures interposées) ou s'il est le bénéficiaire économique d'autres comptes bancaires auprès de votre établissement et, dans l'affirmative, veuillez fournir pour ces comptes les mêmes renseignements sollicités que ceux aux points 2 - 4.*

Selon les autorités fiscales françaises, l'État requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif ainsi que par la directive 2011/16/UE. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif.(…) ».

Par requête déposée en date du 16 avril 2014 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ..... a fait déposer un recours en réformation sinon en annulation à l'encontre de la décision précitée.

A titre liminaire, il y a lieu de relever que quand bien même la décision déférée fait référence, dans sa rubrique « *Concerne* », au fait que la demande de renseignements serait fondée sur la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, il n'en reste pas moins que le corps de la décision indique, à juste titre, que la demande de renseignements des autorités françaises se baserait sur « *la directive 2011/16/UE* » qui a été transposée par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 ».

Etant donné que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », et que l'article 6 (1) de la loi du 29 mars 2013 prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale. Le tribunal est partant incompétent pour connaître du recours principal en réformation introduit à l'encontre de la décision directoriale précitée du 14 mars 2014.

Il y a encore lieu de constater que le demandeur a invoqué essentiellement les dispositions de la loi du 31 mars 2010. En revanche, le délégué du gouvernement a tantôt invoqué l'applicabilité des dispositions de la loi du 31 mars 2010 au présent litige et tantôt celles de la loi du 29 mars 2013. Il échet de constater que si les dispositions de la loi du 29 mars 2013 ont vocation à s'appliquer en la présente espèce en vertu du principe

lex posterior derogat legi priori, il échet cependant de relever que l'articulation entre l'applicabilité des dispositions de la loi du 31 mars 2010 et celles de la loi du 29 mars 2013 est expressément prévue à l'article 24 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose que « *La présente loi n'affecte pas l'application au Grand-Duché de Luxembourg des règles relatives à l'entraide judiciaire en matière pénale. Elle ne porte pas non plus atteinte à l'exécution de toute obligation du Grand-Duché de Luxembourg quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux*. ». Ainsi, les dispositions de la loi du 31 mars 2010 ont vocation à sortir leurs effets dans la mesure où il résulterait de l'application de ses dispositions une coopération administrative plus étendue. Sous cette seule réserve, l'examen par le tribunal de la décision déférée se fera à la lumière des dispositions de la loi du 29 mars 2013.

Le recours subsidiaire en annulation est par conséquent recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Quant au fond, le demandeur soutient que le tribunal de céans devrait surseoir à statuer eu égard au dépôt d'un recours devant la Cour de cassation en France à l'encontre d'une ordonnance rendue par le délégué du Premier Président de la Cour d'appel de Paris le 11 juin 2013 ayant validé des saisies de documents opérées par les autorités fiscales françaises qui auraient livré des informations sur lesquelles les autorités françaises se seraient fondées pour justifier la demande d'échange de renseignements.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen pour manquer de fondement.

Force est au tribunal de constater, de concert avec le délégué du gouvernement, que le dépôt d'un recours devant la Cour de cassation en France à l'encontre d'une ordonnance rendue par le délégué du Premier Président de la Cour d'appel de Paris le 11 juin 2013 ayant validé des saisies de documents opérées par les autorités fiscales françaises ayant livré des informations sur lesquelles les autorités françaises se seraient fondées pour justifier la demande d'échange de renseignements n'a pas vocation à suspendre la présente procédure qui est régie de surcroît par des délais légaux de prononcé fixés péremptoirement. Partant, le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

En droit, le demandeur invoque tout d'abord en substance la violation de l'article 17 4° de la directive 2011/16/UE qui dispose que la transmission d'informations peut être refusée dans le cas où elle conduirait à violer le secret professionnel auquel il serait tenu en sa qualité d'avocat. Il considère, en effet, que les documents sur base desquels les autorités françaises fondent leur demande d'échange de renseignements ne mentionneraient aucun nom et auraient été saisis dans son cabinet d'avocats de sorte à faire peser un risque d'atteinte au secret professionnel auquel il serait tenu.

Le délégué du gouvernement rétorque que le demandeur opérerait une confusion entre sa propre cause et celle de ses clients à l'égard de laquelle il serait tenu de respecter

le secret professionnel. Il ajoute que le demandeur ne saurait se retrancher derrière le secret professionnel dans le but exclusif de pouvoir échapper à tout contrôle fiscal et de refuser de coopérer avec les autorités fiscales dès lors que le § 175 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 dénommée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », prévoirait une exception au secret professionnel régi par l'article 458 du Code pénal établissant le régime du secret professionnel.

Il échet tout d'abord de rappeler que la directive 2011/16/UE a été transposée en droit national par la loi du 29 mars 2013. Ainsi, le prescrit l'article 17 4° de la prédite directive invoqué par le demandeur est repris à l'article 18 (4) de la loi du 29 mars 2013 auquel il convient d'avoir seul égard et qui dispose ce qui suit : « *La transmission d'informations peut être refusée dans les cas où elle conduirait à divulguer un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial, ou une information dont la divulgation serait contraire à l'ordre public* ».

Il s'ensuit qu'il est admis que la transmission d'informations en matière d'échange de renseignements fiscaux peut être mise en échec dans le cas où elle aboutirait à une violation d'un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial, ou une information dont la divulgation serait contraire à l'ordre public.

Force est en l'espèce que constater que l'Etat ne conteste pas le fait qu'un avocat soit soumis au secret professionnel tel que découlant de l'article 458 du Code pénal, lequel définit le secret professionnel dans les termes suivants : « *Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de 500 euros à 5.000 euros* ».

Il s'y ajoute que cette obligation au secret professionnel est spécialement consacrée pour l'avocat aux termes de l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat qui dispose que « *(1) L'avocat est soumis au secret professionnel conformément à l'article 458 du code pénal*. ».

Il convient d'en conclure que l'avocat est à ranger parmi les « *autres personnes dépositaires (…) des secrets qu'on leur confie* » dans le cadre de sa profession, de sorte à être en principe visé par l'article 458 du Code pénal, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté en cause. Nonobstant ce qui précède, ledit article 458 prévoit une exception au secret professionnel dans l'hypothèse où une loi oblige le détenteur à faire connaître « *ses secrets* ».

A cet égard, le délégué du gouvernement invoque le prescrit du § 175 AO qui dispose que « *(1) Auch wer nicht als Steuerpflichtiger beteiligt ist, hat mit Ausnahme der als nahe Angehörige bezeichneten Personen (§ 10 Steueranpassungsgesetz) dem Finanzamt über Tatsachen Auskunft zu erteilen, die für die Ausübung der Steueraufsicht*

oder in einem Steuerermittlungsverfahren für die Feststellung von Steueransprüchen von Bedeutung sind. Die Auskunft ist wahrheitsgemäss nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Wer nicht aus dem Gedächtnis Auskunft geben kann, hat Schriftstücke und Geschäftsbücher, die ihm zur Verfügung stehen, einzusehen und, soweit nötig, Aufzeichnungen daraus zu entnehmen. Die Auskunft ist nach Form und Inhalt so zu erteilen, wie es das Finanzamt nach den Gesetzen und Ausführungsvorschriften vorschreibt», comme justification à la levée du secret professionnel dans le chef du demandeur.

S'il est exact que le §175 AO oblige même des personnes qui ne sont pas à considérer comme contribuables dans le cadre d'une procédure déterminée, à fournir à l'administration fiscale des renseignements qui sont requis dans le cadre notamment d'une procédure d'imposition pour autant qu'elle ne puisse pas opposer son secret professionnel conformément aux exceptions prévues aux § 176 à 178bis AO, en l'espèce, le détenteur des renseignements requis par les autorités fiscales françaises est l'..... et non le demandeur auquel le délégué du gouvernement entend voir appliquer ledit paragraphe. A cet égard, il échet de relever que l'..... est, *a priori*, visé par le §178bis AO qui lui permet, en sa qualité d'établissement de crédit, de se retrancher derrière le secret bancaire pour refuser la communication de renseignements aux fins de l'imposition d'un contribuable.

Néanmoins, l'article 19 (2) de la loi du 29 mars 2013 a introduit une exception à ce principe en disposant que l'article 18, notamment par le biais de son paragraphe 4 dont le libellé est cité plus en avant, « *ne saurait en aucun cas être interprété comme autorisant l'autorité requise luxembourgeoise à refuser de fournir des informations au seul motif que ces informations sont détenues par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une autre personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire, ou qu'elles se rapportent à une participation au capital d'une personne* ».

Ainsi, il convient de conclure que l'article 19 (2) de la loi du 29 mars 2013 fait utilement obstacle dans le chef de l'..... visée par le §175 AO à ce qu'elle ne puisse se retrancher derrière l'exception prévue au §178bis AO qui lui aurait permis de ne pas livrer les renseignements aux fins de l'imposition du demandeur.

En revanche, le tribunal ne peut suivre l'argument du délégué du gouvernement qui a invoqué l'application du §175 AO dans le chef du demandeur étant donné qu'il ressort sans équivoque du libellé dudit article que le demandeur ne saurait être considéré comme un non contribuable au sens de cet article, étant lui-même concerné par la demande de renseignements en sa qualité supposée d'assujetti à la loi fiscale française.

Il appartient encore au tribunal d'examiner la portée de l'article 458 du Code pénal dans le chef du demandeur et l'articulation de cette disposition avec l'article 18 (4) précité de la loi du 29 mars 2013.

Si le tribunal constate certes que le délégué du gouvernement n'invoque pas d'autre disposition légale qui obligerait le détenteur d'un secret professionnel visé par

l'article 458 du Code pénal à livrer « *ses secrets* », il lui appartient encore de délimiter la portée dudit article.

Aux termes d'une jurisprudence constante, il ne suffit pas, afin de se retrancher derrière le secret professionnel prévu par l'article 458 du Code pénal, que la personne soit devenue confidente d'un secret dans n'importe quel but et de n'importe quelle manière, mais il faut que, par son état ou par sa profession, elle soit dépositaire de secrets et que la personne qui lui a fait la confidence ait dû recourir à son ministère. Lorsque ces conditions se trouvent remplies, l'obligation au secret professionnel ne se limite pas aux seuls faits qui ont été littéralement confiés au confident, mais elle s'étend à tout fait qui est parvenu à sa connaissance[1].

Or, en l'espèce, il est constant en cause, pour ressortir des pièces et éléments soumis à l'examen du tribunal, et notamment de l'ordonnance du 11 juin 2013 du délégué du Président de la Cour d'Appel de Paris que suite à des opérations de visite et de saisie dans les locaux, sis …., les autorités fiscales françaises ont été mises en possession des informations suivantes, à savoir « *estimation des avoirs …. contiennent des comptes numérotés* » et « *estimation des avoir du client …. à l'.....*».

Force est au tribunal de constater qu'eu égard au caractère vague, général et anonyme des informations ainsi livrées par lesdites visites et saisies qui ont été opérées au cabinet du demandeur, avocat, tenu au secret professionnel tel que prévu à l'article 458 du Code pénal, il y a tout lieu de craindre que la divulgation des renseignements sollicités par les autorités françaises n'entraîne indirectement la violation du prescrit de l'article 458 du Code pénal dans le chef du demandeur étant donné que les informations sollicitées par les autorités françaises sont de nature à viser des éléments et faits qui sont parvenus à sa connaissance dans le cadre de l'exercice de sa profession. En effet, contrairement aux allégations du délégué du gouvernement, les autorités fiscales françaises restent en défaut d'établir que les informations sus-visées livrées dans le cadre de saisies opérées à son cabinet professionnel viseraient le demandeur dans la sphère de sa vie privée et non dans le cadre de son activité professionnelle alors que le doute ne peut être écarté que les comptes concernés puissent concerner des mandants du demandeur. Il échet de relever que la circonstance que les saisies ont été opérées sur le lieu de travail du demandeur et non à son domicile privé renforce cette probabilité. Cette conclusion est confortée par le constat que fait le tribunal selon lequel il appert que les autorités fiscales françaises entendent voir confirmer l'hypothèse qu'elles ont formulée, à savoir que les informations concernées viseraient le demandeur dans la sphère de sa vie privée en ce qu'elles posent comme postulat qu'il serait lui-même titulaire des comptes concernés, aux termes de la question posée sans aucune ambiguïté dans la demande de renseignements en les termes suivants : *« M. ..... est-il titulaire directement ou*

---

[1] Jurisprudence constante depuis CSJ (cass.) 20 janvier 1893, Pas. 3 p. 20 ; plus récemment CSJ (appel civil) 3 novembre 1976, Pas. 23, p.469, cité dans : Alain Steichen, Le secret bancaire face aux autorités publiques nationales et étrangères, Bulletin droit et banque, 1997, p.27.

indirectement, quelles que soient les structures interposées (trusts, fondations, sociétés…), ou ayant droit économique, de comptes bancaires au sein de l'établissement bancaire luxembourgeois …, ou dispose t-il d'une procuration sur des comptes ouverts auprès de l'établissement bancaire luxembourgeois .... ». Ainsi, il ressort sans équivoque du libellé de ladite question que les autorités françaises ont émis la supposition que le demandeur serait titulaire des comptes bancaires ouverts auprès de l'établissement de crédit concerné sans qu'elles ne soient en mesure de confirmer la supposition qu'il ait agi dans le cadre de sa sphère privée sur base d'éléments de fait ou de droit dûment établis. Dans ces circonstances et eu égard au secret professionnel auquel le demandeur est tenu, force est au tribunal de constater que l'article 18 de la loi du 29 mars 2013 a vocation à s'appliquer en l'espèce en ce que la transmission des informations sollicitées par les autorités françaises conduirait le demandeur à violer le secret professionnel auquel il est astreint.

Il s'ensuit que c'est à tort que le directeur a indiqué dans la décision déférée que « *la demande satisfait, à [son] avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements* (…) » dès lors qu'elle a été prise en violation de l'article 18 (4) de la loi du 29 mars 2013 de sorte qu'il échet d'accueillir le recours en annulation et d'annuler la décision déférée du 14 mars 2014 sans qu'il n'y ait lieu d'examiner les autres moyens plus amplement développés de part et d'autre.

Force est de constater que la partie demanderesse ne justifie ni la nature ni les motifs de sa demande d'allocation d'une indemnité de procédure de 1.000 euros. Or, une demande d'allocation d'une indemnité de procédure qui omet de spécifier concrètement la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qui ne précise pas concrètement en quoi il serait inéquitable de laisser des frais non répétibles à charge de la partie gagnante est à rejeter, la simple référence à l'article de loi applicable n'étant pas suffisante à cet égard[2].

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour statuer sur le recours principal en réformation ;

reçoit le recours subsidiaire en annulation en la forme ;

au fond le déclare justifié partant annule la décision directoriale du 14 mars 2014 et renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

---

[2] voir Cour adm. 1er juillet 1997, n° 9891C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, Frais, n°881

rejette l'indemnité de procédure sollicitée par la partie demanderesse ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 16 juin 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill. s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 16 juin 2014
Le greffier du tribunal administratif